

Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica

César García Novoa*

En el presente artículo el autor aborda temas respecto de la Teoría General del Derecho, vinculados al Derecho Tributario tales como el concepto, la aplicación y la correcta interpretación de la denominada "seguridad jurídica", ligada con la adecuada interpretación de las normas tributarias. Todo ello dentro del marco de los principios generales del Derecho Tributario y del Estado de Derecho. De esta manera, el autor analiza temas de suma importancia no sólo para la cultura jurídica, sino también para la aplicación y el ejercicio del Derecho.

1. El Concepto de Seguridad Jurídica

Siendo el objeto del presente trabajo, la seguridad jurídica en la aplicación de los tributos, resulta imprescindible plantearnos en primer lugar qué debe entenderse por seguridad jurídica desde la óptica del Derecho. Y lo primero que tenemos que señalar es que la seguridad es un principio del Derecho que informa la acción normativa y la actuación administrativa; el llamado principio de seguridad jurídica.

La seguridad jurídica es un principio universal que afecta a todos los ámbitos del Derecho y al que el ordenamiento jurídico español dota de este carácter en el artículo 9, 3 de la Constitución. No obstante, y por diversos motivos, la seguridad jurídica es especialmente referible al Derecho Tributario; tanto por la condición de obligación legal del tributo, lo que convierte al ordenamiento fiscal en un ordenamiento integrado por "obligaciones tasadas" de dar que deben ser "previsibles" para el ciudadano, como por la producción amplia e intensa de normas tributarias, lo que propicia situaciones de inseguridad; inestabilidad normativa, inseguridad en las derogaciones, propensión a la aplicación retroactiva de las normas... Es por ello que resulta perfectamente posible poder hablar de una exigencia de seguridad en el ámbito tributario.

En cuanto al contenido de la seguridad jurídica, existe una pretensión de configurar una seguridad normativa *objetiva*, que no sea concebida como un mero "deseo" del ciudadano, pero ello no debe suponer ignorar que la seguridad sólo puede entenderse en cuanto referida a cada situación personal, esto es, a través de una visión subjetiva. Así lo ha entendido la doctrina alemana, al

definir el contenido material de la seguridad jurídica como una exigencia de *previsibilidad* y *calculabilidad* por los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, de tal forma que los mismos puedan tener una expectativa lo más precisa posible de sus derechos y deberes. Tal previsibilidad sólo tendrá sentido reflejada en el ánimo subjetivo del ciudadano. Planteada en estos términos, la seguridad se manifiesta en la idea de protección de la confianza.

Aunque es difícil decir cuándo un orden jurídico es seguro, la supuesta seguridad del Derecho podemos resumirla en dos manifestaciones: en primer lugar, la previsibilidad del derecho exigirá la llamada "seguridad de orientación", esto es, la previsibilidad consistente en seguridad de las reglas de conducta. Ello requiere seguridad sobre cuál es la trascendencia jurídica de las decisiones del ciudadano, para lo cual es necesario, al mismo tiempo, una seguridad sobre la relevancia jurídica de los hechos. Esta seguridad afectará a la definición de las hipótesis normativas y, en el campo fiscal, a la descripción legal tanto de los presupuestos de hecho como de las consecuencias jurídicas. En un segundo lugar, se podrá hablar de una segunda manifestación de la seguridad jurídica, aunque con una inevitable dependencia con la primera. Es la "seguridad de realización". Podemos definirla como la seguridad de que las proposiciones normativas, formuladas en clave hipotética, se van a aplicar a cada concreta situación de hecho con absoluto respeto a lo previsto en las mismas y sin variaciones de criterio a la hora de resolver supuestos similares. Estaremos ante la llamada *seguridad aplicativa*, ante una exigencia de seguridad dirigida preferentemente a los aplicadores del derecho – Administración y Tribunales –.

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela, España. Miembro del Consejo Consultivo Internacional de la Asociación Civil Derecho y Sociedad.

Como indicamos, estas expresiones de seguridad son importantes respecto a las normas reguladoras de tributos, sobre todo a partir del fenómeno de la *constitucionalización* del Derecho Tributario. El poder tributario, como expresión del poder normativo del Estado para imponer obligaciones, es decir, como manifestación de una forma de *injerencia* del Estado, supone, desde la óptica constitucional, el condicionamiento de esa injerencia por una determinada ordenación superior. Desde el momento histórico de la constitucionalización del tributo, la seguridad va a ser un componente fundamental de la posición del ciudadano frente al poder del Estado. Lo que nos puede llevar a defender que, junto con la formulación tradicional de los “principios constitucionales propios” del Derecho Tributario, aparezca también el principio de seguridad jurídica. La Constitución española lo recoge como un principio general de todo el ordenamiento jurídico (art. 9º,3), pero llama poderosamente la atención que el artículo 3,2 de la Ley 58/2003 de 18 de diciembre, General Tributaria (LGT de 2003), no haga referencia al principio de seguridad jurídica, al referenciar los principios de aplicación del sistema tributario. Para la norma codificadora, esos principios serán exclusivamente los de “proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales” y seguridad en el respeto a los derechos y garantías de los obligados tributarios.

En suma, la seguridad jurídica en materia tributaria debe resumirse, prioritariamente en la idea de *previsibilidad*. La idea de “previsibilidad” por la que tenemos que optar es la de “previsibilidad” objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, elemento nuclear en la definición de un derecho seguro en el marco de un conjunto normativo de fijación de obligaciones de dar una cantidad de dinero, como es el ordenamiento tributario. La idea de “previsibilidad” es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho, y por eso, también la “previsibilidad”, debe considerarse un principio propio del Derecho Tributario.

Al margen de las expresiones más claras de lo que hemos llamado *seguridad de orientación* (que nos llevarían a analizar cuándo un ordenamiento es seguro, en el sentido de “estructuralmente correcto”) vamos a centrar nuestra atención en la denominada *seguridad de realización*, que es la seguridad jurídica a tomar en consideración en la fase de aplicación de los tributos.

2. La Seguridad Jurídica en la Aplicación de los Tributos. *Excursus* sobre el Concepto de Aplicación del Tributo

La aplicación de las normas tributarias no se sustrae de las características generales que afectan a la aplicación

de todas las normas. La metodología aplicativa de la norma, nos recuerda que el proceso de aplicación del Derecho se reconduce a un razonamiento lógico, aunque no silogístico, donde la premisa mayor –la norma jurídica aplicable al caso– no siempre está expresa y claramente definida en el ordenamiento. En ocasiones no hay una norma expresamente formulada y, ante la obligación de resolver que existe siempre hay que proceder a integrar esa ausencia de norma expresa, descubriendo en el ordenamiento un precepto implícito que se utilice como premisa mayor, es decir, integrando. Cuando existe esa norma, hay que ver, en primer lugar, si la misma es aplicable al caso concreto, desde el punto de vista cronológico –si la norma está vigente en el momento en que el hecho al que tal norma se quiere aplicar, se ha realizado– y competencial –si la norma ha sido dictada por un órgano con competencia material o territorial respecto al hecho producido–.

Una vez que se ha resuelto sobre la aplicabilidad de la norma, ésta ha de ser interpretada. Si la interpretación de la norma, como señaló FROSINI, consiste en una actividad de conversión del lenguaje de las normas a la acción práctica, en la cual el intérprete integrará el conocimiento que tenga acerca de la intencionalidad del legislador con su propia decisión o voluntad, lo primero que se precisará para convertir ese lenguaje normativo es atribuirle sentido, determinando su alcance o significado. En tanto toda norma jurídica incluye un presupuesto de hecho, la búsqueda de su sentido real incluirá la calificación jurídica del presupuesto de hecho, abstrayendo del mismo aquellos datos relevantes para el Derecho y separándolos de aquellas situaciones de hecho que no gozan de esta relevancia. Aunque a día de hoy es difícil defender una estructura del proceso aplicativo de la norma tan *lineal*. En efecto; la aplicación de la norma entendida por la jurisprudencia de conceptos como un “proceso lógico” de subsunción de hechos, de “ajuste” o “encaje” del caso concreto en alguno de los supuestos hipotéticos previstos en la ley, suponía establecer una diferenciación en el plano teórico con la interpretación, que desempeñaría el papel de actividad precedente de comprensión de la norma.

Esta diferenciación radical, propia del formalismo y del conceptualismo, entre el plano de la interpretación y el de una aplicación entendida casi como un silogismo, se vería pronto superada por una mayoritaria corriente de opinión, sobre todo de origen germánico, según la cual la interpretación –*Auslegen*– debe integrarse como parte del “fenómeno hermenéutico” de aplicación de la norma –*Anwendung*–, que abarcará la valoración de hechos y la comprensión y exégesis de las normas. A la primera le llamaremos *calificación* y a la segunda, *interpretación*, consistiendo ambos en “procesos mentales u operaciones intelectuales, sólo diferenciables en un plano ideal o abstracto”. En realidad, dentro de lo que es el proceso aplicativo de la norma, ambos elementos, el fáctico y el jurídico, interactúan el uno sobre el otro, condicionando su mutuo entendimiento.

En cualquier caso, optemos por un concepto de aplicación que diferencia radicalmente entre calificación o interpretación o por uno que entiende a ambas incluidas en el fenómeno superior de la aplicación de la norma, todo este proceso aplicativo será seguro en la medida en que lo sea la norma que se aplica. O como señala FROSINI, en la medida en que exista una vinculación correcta entre técnica legislativa y técnica de ejecución. Si la norma es formalmente plena o si existe una estricta delimitación de los elementos normativos, se evitará la introducción de criterios subjetivos a la hora de aplicar el Derecho a un supuesto particular. Por tanto, si la regla jurídica, en su función genérica y abstracta, debe ser segura, debe serlo para que exista seguridad a la hora de que esa regla se aplique a cada concreta situación.

“(…) La abstracción de la norma, garantía de la igualdad frente a la misma, va indisolublemente unida a un determinado nivel de incertidumbre, que sólo la Administración, en el proceso aplicativo de la ley, puede hacer desaparecer.”

Pero, cuando nos referimos a seguridad en la dinámica aplicativa, el objeto de esa seguridad o bien son actividades materiales de los aplicadores del Derecho, o bien, principios, criterios o técnicas de aplicación del Derecho, especialmente referibles a la metodología aplicativa. Esto es; las actuaciones materiales de los aplicadores del Derecho, en especial de la Administración, serán seguras cuando se desarrollen, por ejemplo, con publicidad o cuando concluyan en un plazo razonable, evitando situaciones de pendencia. Pero también es cierto que esta seguridad será, en último término, la seguridad de las normas que regulen el modo de aplicación del Derecho, en especial la de los procedimientos de aplicación del Derecho Tributario (gestión, inspección o recaudación), pues las mismas deberían establecer los requisitos de publicidad y fijar los plazos máximos de duración de los procedimientos.

Por eso, la principal manifestación de la seguridad jurídica que se puede dar en fase de aplicación de la norma será la *interdicción de la arbitrariedad*, que puede entenderse como señala SAINZ DE BUJANDA, desde dos puntos de vista.

Desde el punto de vista formal, la interdicción de la arbitrariedad significa subordinación a la ley en la aplicación del Derecho, es decir, evitar la “arbitrariedad por infracción de las conexiones formales de las normas

dentro del ordenamiento”, y será especialmente referible a aquellos sectores del ordenamiento donde, por el juego del principio constitucional de reserva de ley, la delimitación de los elementos de la norma deberá hacerse a través de normas con rango de ley.

En su sentido material, la interdicción de la arbitrariedad significa que están prohibidas aquellas situaciones que, sin infringir el orden jerárquico de las normas, menoscaban el derecho del ciudadano a un conocimiento, lo más rápido posible y lo más acorde con sus racionales previsiones, de la incidencia que en su esfera particular pueda tener la aplicación de la norma jurídica. Aunque resulta imposible agotar en una descripción todas las situaciones que podrían incluirse aquí, esta arbitrariedad puede aparecer en cualquier fase del proceso aplicativo anteriormente expuesto, de forma que podemos afirmar que puede ser arbitraria la labor integradora que lleve a situaciones en las cuales resulte difícil prever por parte del ciudadano cuál va a ser la norma a aplicar respecto a su comportamiento. Vamos a referirnos a continuación a alguna de estas situaciones.

3. Incertidumbre de la Norma. Conceptos Jurídicos Indeterminados y su Influencia en la Seguridad en la Aplicación de la Norma

Conviene recordar que el ordenamiento tributario ni tiene ni puede tener pretensión alguna de plenitud, debiendo renunciar a un alto grado de concreción. La abstracción de la norma, garantía de la igualdad frente a la misma, va indisolublemente unida a un determinado nivel de incertidumbre, que sólo la Administración, en el proceso aplicativo de la ley, puede hacer desaparecer. De ahí el recurso frecuente a los conceptos jurídicos indeterminados o a la configuración de determinadas potestades discrecionales en el ámbito de aplicación de los tributos.

Esta incertidumbre (tiene no obstante un límite inevitable) y que la Constitución recoge cuando en el art. 9,3. De modo paralelo a la garantía de la seguridad jurídica, habla del (“principio de legalidad”). Legalidad que tiene una proyección expansiva en todo el ordenamiento, y también en el tributario, siendo distinta a la reserva de ley para el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público. La legalidad de este art. 9,3, es una regla indisolublemente vinculada al principio de seguridad jurídica. Y como estas es producto de un modelo de Estado que ampara la seguridad y equivale a *sujeción de todos los poderes públicos al Derecho*, o, lo que es lo mismo, a *juridicidad* del ejercicio del poder. Y en concreto, en relación con la actuación de la Administración, este mismo principio se expresa en su sujeción plena, tanto a la ley como al Derecho, proclamada por el art. 103, 3 de la Constitución.

Por tanto, la Administración tributaria está vinculada en su actuación por el principio de legalidad, que es un auténtico mandato de juridicidad; esto es, de exigencia de que todas sus actuaciones sean conformes al

ordenamiento jurídico, porque esa es la única manera de garantizar la certidumbre del particular. En suma, estamos ante la expresión de la seguridad jurídica que se manifiesta en la existencia de un poder reglado en la Administración, tal y como reconoce el art. 6 de la LGT de 2003, que asigna esta condición a los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones. O, lo que es lo mismo, ante una manifestación negativa del principio de seguridad jurídica que enlaza directamente con el respeto a la jerarquía normativa y con la interdicción de la arbitrariedad, entendida esta última en el sentido tradicional de la jurisprudencia del TS, como "límite a la libre estimación de los hechos por la Administración" (sentencia de 21 de septiembre de 1993 – Aranzadi 6623 –).

Por tanto, el control de las normas que atribuyen potestades discrecionales deberá llevarse a cabo a través de su contraste con el principio de legalidad, al que, como vimos, se vincula la seguridad jurídica a través del art. 9, 3 de la Constitución. La legalidad, que ordena las relaciones entre la norma general y el acto administrativo singular a partir de la condición de relativa de la reserva de ley tributaria, limita el alcance de la intervención legislativa a los *elementos esenciales del tributo*, pero que al mismo tiempo obliga al legislador a regularlos. La seguridad jurídica vinculada a la reserva de ley impone, por tanto, un contenido mínimo de la ley habilitante de una potestad discrecional. Contenido cuya observancia sólo podrá apreciarse *in casu*, como ha señalado el Tribunal Constitucional al disponer en su sentencia 150/1990, de 4 de octubre que "no cabe admitir que se infringe el principio de seguridad jurídica cuando un texto normativo no se plantea y resuelve por sí mismo de modo explícito todos los problemas que puede suscitar su aplicación", y ello "sin perjuicio de la conveniencia de apurar, en la medida de lo posible, la regulación y solución de tales problemas con arreglo a estrictos criterios de técnica legislativa" (FJ 8º). Sin embargo, cuando de lo que se trata es de habilitar un margen discrecional de actuación de la Administración, la regulación de las circunstancias o criterios que la misma debe tener en cuenta es uno de los factores que separan la discrecionalidad de la arbitrariedad. También hay que sostener que, al margen de la valoración que merezca la norma legal atributiva de la potestad, las resoluciones administrativas que sean fruto de esta libertad decisoria deben sujetarse al control derivado de los principios generales del orden constitucional, y en especial, al principio de seguridad jurídica. Ello es una consecuencia ineludible del sometimiento de la actividad de la Administración no sólo a la Ley, sino al *Derecho* (art. 103, 1 de la Constitución). Tal control recaerá especialmente en aquellas situaciones en las que la propia Administración se arroga un margen de apreciación aparentemente excesivo respecto a la ley reguladora de su actividad.

A nuestro modo de ver, existen tres casos que, por su importancia, deben ser objeto de una exposición pausada; la llamada interpretación económica, el

recurso a la analogía como técnica de integración en el Derecho Tributario, y el problema de las valoraciones.

4. Interpretación Económica

El deber de la Administración tributaria de aplicar el Derecho Tributario va ineludiblemente precedido de una actividad interpretativa, la cual, como explicó BETTI, consiste en una labor cognoscitiva destinada a buscar el sentido y alcance de una norma con el fin de trasladar el Derecho vigente a la realidad. Aunque es evidente que las facultades interpretativas de la Administración tributaria se encuentran seriamente limitadas por el carácter esencialmente reglado de sus potestades de comprobación y liquidación, las exigencias de seguridad jurídica en la aplicación de la norma tributaria pueden chocar con la realidad de los llamados "métodos especiales de interpretación" en materia tributaria.

Estos métodos especiales, herederos en parte de las aportaciones de la Escuela de Pavía, tienen como rasgos comunes una forma de proceder, consistente en soslayar el texto de la ley, para dar un margen de libertad al intérprete. Y esa libertad se basa en ignorar un aspecto fundamental del ordenamiento tributario, que no es otro que la esencia radicalmente jurídica del tributo y del hecho imponible que determina su nacimiento. Todo hecho imponible es un sector de la realidad, normalmente de raigambre o con trascendencia económica, elevado por la ley a la condición de hecho jurídicamente relevante. Por eso el proceso interpretativo es exclusivamente jurídico, y sólo se garantizará el derecho del contribuyente a la certidumbre en la aplicación de la norma si en ese proceso interpretativo se salvaguarda la normatividad del hecho gravado y se excluye la búsqueda de sustratos económicos que a lo que tienden es a una suerte de libre creación del Derecho contraria a la previsibilidad.

Especialmente importante es la llamada *interpretación económica* de las normas tributarias. La misma supone soslayar las consecuencias de la normativización de los hechos económicos a través de su conversión por la norma tributaria en hechos imponibles, para entender que los mismos siguen manteniendo ese significado económico inicial. La interpretación económica significa, en suma, hacer prevalecer la realidad económica que subyace detrás de toda categoría jurídica frente a la forma de Derecho Civil o Derecho Administrativo a través de los cuales se manifiestan tales categorías.

Sin entrar ahora en la procelosa cuestión del origen y evolución histórica de la interpretación económica, que se sitúa en el Derecho alemán, y, en concreto, en las aportaciones de Enno BECKER, redactor de la Ordenanza Tributaria de 1919, lo que aquí nos interesa es destacar que el presumible relativismo interpretativo a que lleva esta idea de la *interpretación económica*, terminará por suponer una suerte de deferencia a favor de la Administración a la hora de aplicar la norma tributaria. Situación que se consideró contraria a la seguridad jurídica, aunque inicialmente fuese por el atavismo

que suponía el creer que los métodos basados en el formalismo interpretativo resultan más fortalecedores de la seguridad jurídica del ciudadano. Ello llevó a que el *Bundesverfassungsgericht* terminase por afirmar la necesidad de excluir métodos de interpretación extrajurídicos, recogiendo una histórica orientación jurisprudencial favorable a una interpretación de las normas tributarias conforme al Derecho Civil y basada en la unidad del ordenamiento. Podemos localizar así, una segunda etapa en la evolución del principio de interpretación económica, caracterizada por una reacción contra el mismo a base de afirmar, con innegable exaltación formalista, la preeminencia de las formas civiles. En un estadio más avanzado del desarrollo de la interpretación económica, se pasó a considerarla como un mecanismo hermenéutico orientado a revelar, caso por caso, el contenido que en el ámbito fiscal se debería dar a los conceptos jurídico-civiles, lo que supondría una *pátina de respetabilidad* a favor de la interpretación económica, al configurarla como una variación técnica de la interpretación teleológica.

Pero lo cierto es que estos intentos de *actualizar* el método de la interpretación económica conllevan, al mismo tiempo, la negación de su esencia. En efecto, a través de esta redefinición se intentó buscar una cierta *respetabilidad* para este método de interpretación, proclamando que a través del mismo no se pretende ampliar el hecho imponible para incluir dentro del mismo situaciones que la ley no contempla, pero sin renunciar a admitir que, en el fondo, supone una capacidad en manos de la Administración tributaria para evaluar las distintas manifestaciones de capacidad económica que la ley tributaria presumiblemente habrá querido gravar, pudiendo *de facto*, suponer una ampliación del hecho imponible. Y que, difícilmente, esto se puede equiparar a la interpretación finalista, de gran raigambre en nuestra jurisprudencia, que todo lo más es un criterio exegético para optar por un determinado sentido a la hora de interpretar los términos utilizados por las normas tributarias.

En suma, como dice FALCON Y TELLA, la interpretación económica constituye “una huida del Derecho de consecuencias arbitrarias e imprevisibles”, ya que sólo los criterios de interpretación jurídica, entre los que los teleológicos o finalistas pueden tener un papel destacado, jugando a favor o en contra de la Administración según los casos, funcionan “en beneficio de la seguridad jurídica”.

La posibilidad de acudir a la interpretación económica parece completamente reprobada en el ordenamiento español desde la reforma de la LGT de 1963 por Ley 25/1995, de 20 de julio, que supuso la desaparición del art. 25, 3 y la introducción de un párrafo 2 en el art. 28, sobre la exigencia de calificación de acuerdo con la verdadera naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley, que viene a recoger lo que antes era el criterio de calificación al que se refería el art. 25, 2 para los tributos cuyo hecho imponible consistiese en

un “acto o negocio jurídico”. La *ocassio legis*, puesta de manifiesto por el propio legislador en la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, era clara; “por otra parte, se hace necesaria la modificación de los artículos referentes a la interpretación de las normas, eliminándose aquellos aspectos que pudieran menoscabar el principio de seguridad jurídica”. La LGT de 2003 no incluye ninguna referencia a la interpretación económica; el art. 12,1 circunscribe la interpretación a los criterios admitidos en Derecho, lo que debe interpretarse como una total exclusión de los criterios extrajurídicos en la exégesis de las disposiciones tributarias.

Sin embargo, la Administración viene acudiendo, con unas u otras argumentaciones, a fórmulas que, en el fondo, significan aplicar la “interpretación económica”. Y en algunas ocasiones con apoyo jurisprudencial: así, por el ejemplo, los votos particulares del Magistrado Gota Losada en las sentencias del TS, de 8 y 29 de julio de 2000, en cuyos Fundamentos Sextos se menciona expresamente la interpretación económica para hacer prevalecer la “sustancia económica” de una aportación social frente a la forma de un contrato de transferencia de tecnología.

A pesar de diversas resoluciones de la AN, que descartan la interpretación económica sobre la base de reconocer las posibilidades de planificación fiscal del contribuyente, como la sentencia de 3 de octubre de 1997, que reconoce que “el fin último perseguido por las partes era un determinado tratamiento fiscal”, o la de la AN de 1 de julio de 1999, que afirma que no cabe “la sustitución de las previsiones normativas más o menos acertadas, pero por definición conocidas previamente por el sujeto pasivo que sabe a que atenerse, por la equivocada valoración que de una operación económica, sin mayor cauce de referencia, realice un agente de la Administración”. Sin embargo, la postura de la AN no sería tan clara en otro caso de gran trascendencia como el de los “bonos austríacos”. Recordemos que la raíz del problema se situaba en el hecho de que, hasta la modificación del Convenio de Doble Imposición con Austria (Publicado en el BOE el 6 de enero de 1968, con normas complementarias de 26 de marzo de 1971), mediante Protocolo de 24 de febrero de 1995, los intereses de la Deuda Pública austríaca sólo podían gravarse en Austria, país que los declaraba exentos. Con efectos de 1 de enero de 1995, dicho Convenio permite someter a tributación en España los rendimientos explícitos procedentes de la Deuda Pública emitida por Austria. En cualquier caso, el principal punto de conflicto radicaba en la deducibilidad de la minusvalía derivada de la reventa de los bonos, una vez cobrado el interés, deducibilidad que el TEAC rechazó en resolución de 26 de mayo de 1999, con el forzado argumento de que para determinar el coste de adquisición de los bonos habría de tenerse en cuenta el “coste real”, que –con base en la Norma de Valoración Octava del Plan General de “Contabilidad”– no incluiría la parte correspondiente a los intereses devengados y no vencidos. En la misma línea, la AN en sentencia de 24 de noviembre de 1998, en una sorprendente

argumentación, invoca el entonces vigente art. 25, 3 de la LGT de 1963, señalando que “la contraposición entre los importes de compra y venta de los bonos, así pretendida, si bien a nivel teórico no ofrece tacha alguna, pues existe una coincidencia entre el acto formalizado y la realidad económica, a nivel práctico supone una economización fiscal, que se traduce en el aparente surgimiento de una *minusvalía*, que no se corresponde con aquella realidad; si bien *fiscalmente* ese resultado se da teóricamente, se trata de una *minusvalía técnica*”.

En una sentencia posterior, de fecha 22 de enero de 1999, la misma AN vuelve a negar la deducción de la minusvalía, afirmando que “la minusvalía que aparece como consecuencia de la venta o transmisión de los *bonos*, no puede calificarse como *disminución de patrimonio*, pues si bien se produce la alteración patrimonial, desde el punto de vista tributario la *disminución no tiene existencia económico-jurídica*”. Esta sentencia apoya el recurso a la “interpretación económica”, como en la más pura tradición germánica de los años treinta, en el principio de capacidad económica, pero es evidente que no resulta sostenible fundamentar la interpretación económica de las leyes fiscales en el principio constitucional de capacidad económica para proceder a recalificar los actos o negocios de los particulares. La capacidad económica, en cuanto principio constitucional es, antes que nada, un mandato dirigido al legislador que presupone su “libertad de configuración”, y que le permite decidir qué actos, hechos o negocios se gravan. Ciertamente, como tal principio, puede y debe ser utilizado como criterio interpretativo, pero no puede “fundar una obligación tributaria”, desconociendo las exigencias de la tipicidad, de manera que el aplicador del Derecho se convierta en creador de la norma. Suscribimos plenamente las palabras de PALAO TABOADA, cuando, comentando la sentencia de la AN de 22 de enero de 1999, dice que “el oscuro concepto de *existencia económico-jurídica* puede ser interpretado como una alusión a la doctrina de la interpretación económica de las normas tributarias en su versión más radical, acogida, según la interpretación administrativa anterior a la Ley 25/1995, en el antiguo art. 25 LGT, y repudiada por la doctrina, unánimemente, y por sectores importantes de la jurisprudencia, y claramente insostenible ahora tras la citada Ley”. Sería finalmente el TS el que a través de la sentencia de 11 de mayo de 2004 viniese a revestir con ropaje de interpretación teleológica una pauta hermenéutica que le lleva a concluir que “la diferencia negativa entre el valor de adquisición de los bonos austriacos que incluya el importe del “cupón corrido” y el de enajenación no constituye una *disminución patrimonial*”. Entiende el TS que “debe evitarse una interpretación de las normas tributarias basada en la naturaleza económica del hecho imponible, tal como pone de manifiesto el recurrente”, pero que “ello no es óbice, sin embargo, para que sea necesario examinar la realidad económica de la operación de compra con cupón corrido de los *bonos austriacos* y su inmediata venta”. A la conclusión anteriormente expuesta llega el

TS analizando la finalidad de la Ley del IRPF a la hora de gravar las ganancias patrimoniales y a la necesidad de fijar el valor de adquisición de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad, que no incluye en el valor de adquisición el importe de los dividendos o intereses corridos y no vencidos.

5. Analogía

Otra situación en la cual podríamos encontrar una conducta del aplicador del Derecho que podría rozar la conculcación del derecho a la certeza del contribuyente respecto al contenido de sus obligaciones tributarias es el de la analogía como método de integración de las lagunas tributarias.

“A pesar del rechazo generalizado de la analogía en el Derecho Tributario, se ha recuperado la analogía (...) a través de la obra de TIPKE. Para esta corriente, la analogía permite orientar las lagunas inconscientes a través de estos principios”

En este caso nos hallamos ante una actitud del aplicador de la norma que, en su proceso de verificación de si un determinado supuesto de hecho del mundo real se incluye en la descripción normativa del hecho imponible, constata la inexistencia de una norma específica para ese supuesto y recurre a una norma diferente, aplicando el tributo en base, no a la identidad entre el supuesto real y el descrito por la norma, sino a una *relación de semejanza*. A pesar del rechazo generalizado de la analogía en el Derecho Tributario, se ha recuperado la analogía al servicio de la salvaguarda de los principios inspiradores del ordenamiento tributario a través de la obra de TIPKE, puesto que la misma fomentaría el principio de igualdad y la justicia de la imposición. Para esta corriente, la analogía permite orientar las lagunas inconscientes a través de estos principios, supliendo así las deficiencias de la ley.

A nuestro modo de ver, a la hora de referirnos a la relación entre analogía y seguridad jurídica conviene tener claras dos cuestiones. La analogía que podría colisionar con el principio de seguridad jurídica es la que se refiere a las normas que definen directamente el contenido de la obligación tributaria del contribuyente; esto es, la analogía empleada para extender el ámbito del hecho imponible – incluyendo sus elementos materiales, personales y cuantitativos – o las bonificaciones fiscales. Sólo esta analogía supondría extender el tributo a través de la actividad aplicadora

de la Administración, y en cierto sentido, definir una obligación nueva no prevista en la ley. No se ve objeción alguna desde la perspectiva de la seguridad jurídica a utilizar la analogía para extender normas de carácter procedimental, especialmente cuando se hace para defender principios constitucionales y especialmente, la propia seguridad jurídica.

En segundo lugar, la analogía, exige un presupuesto, que es la existencia de una laguna que pueda ser objeto de integración. Si nos referimos a la analogía que afecte al hecho imponible, esa laguna no será otra cosa que la existencia de un supuesto de hecho no expresamente gravado, al que, pretendidamente, se le podría aplicar una norma que grava un supuesto de hecho parecido. Lo que cabe preguntarse entonces es si esto es realmente una laguna. A nuestro juicio la respuesta debe ser negativa; en materia tributaria sólo se está obligado por lo expresamente establecido en la ley y si no hay gravamen, porque no se tipifica un determinado supuesto de hecho como generador de la obligación tributaria, hay que presumir que el legislador no quiso gravar. Sólo cabría hablar de analogía, por tanto, cuando nos hallásemos ante "lagunas inconscientes" –*unbewusste Gesetzeslücken* en la dogmática alemana– entendiendo por tales aquellas lagunas que pueden provocar resultados "fuera de la ordenación" –*planwidrige*– o contrarios a la finalidad legal de cada norma fiscal, o, lo que es lo mismo, soluciones contrarias a los principios esenciales del ordenamiento.

Por tanto, habrá que hablar de analogía contraria a la seguridad jurídica, refiriéndonos a la que tiene por objeto normas de definición de la obligación tributaria. Esa analogía la prohíbe, a nuestro juicio con acierto, el art. 14 de la LGT de 2003, al decir que no se admitirá la analogía "para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

A nuestro modo de ver, siendo este art. 14 de la LGT de 2003 un palmario ejemplo de precepto destinado a salvaguardar la seguridad jurídica del contribuyente a través de la exclusión de una de las más evidentes manifestaciones de arbitrariedad, debe ser objeto de un escrupuloso respeto. Ciertamente es que la prohibición establecida en el mismo debe ser entendida en sus términos estrictos, es decir, reducida a las normas que regulan el ámbito del hecho imponible y de las exenciones y beneficios fiscales y que en el caso del hecho imponible la prohibición abarcará todos sus elementos, incluidos los personales. Pero también es cierto que en estos ámbitos, la prohibición debe jugar con el máximo rigor. La exigencia constitucional de seguridad jurídica supone impedir la determinación de supuestos gravados por vía analógica. Lo que no siempre se logra, ya que de vez en cuando surgen aplicaciones concretas –incluso por vía judicial– de normas tributarias, donde implícita o explícitamente, se acude a la analogía para someter a tributación determinados supuestos de hecho, actos o negocios.

Es el caso, por ejemplo, de la sujeción a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD de los documentos inscribibles en el Registro de hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento, que la S. del TS de 4 de diciembre de 1997 basa en la reconducción de este Registro al término *Registro de la Propiedad*, a que hace referencia el art. 31, 2 del TR de ITPAJD de 1980, el cual no menciona para nada el Registro de hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento. Pero tampoco se podrá utilizar la analogía como instrumento para combatir la elusión fiscal: por ejemplo, no se podrá extender por analogía el hecho imponible del IRPF a los rendimientos obtenidos por profesionales o artistas o deportistas a través de sociedades instrumentales en el sentido, por ejemplo, de excluir determinados gastos. Ni tampoco acumular donaciones fraccionadas por un plazo superior a los tres años a los que se refiere el art. 30 de la Ley del ISD. En suma, la analogía debe prohibirse expresamente en aras de la seguridad jurídica cuando suponga la creación por esta vía de un tributo no tipificado legalmente.

Ello no empece, a nuestro juicio, que la pretendida invocación a la seguridad jurídica deba ceder cuando nos hallemos ante lagunas que podamos considerar "inconscientes" y cuya falta de integración se opondría a los principios esenciales del ordenamiento tributario, en especial los de capacidad contributiva, igualdad y generalidad. A nuestro modo de ver tales lagunas serían exclusivamente aquellas que, partiendo de la existencia de un hecho o negocio jurídico tipificado como hecho imponible, fuesen fruto de una interpretación formalista y literal de la norma; esto es, aquellas que el legislador no pudo querer provocar cuando reguló un determinado supuesto de hecho. Así, cuando el art. 23, 1, 2º del TR de la Ley del IRPF, aprobado por RD Leg. 3/2004, de 5 de marzo, señalaba que no se incluyen en la categoría de rendimientos del capital mobiliario, en concepto de rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, la "entrega de acciones liberadas", hay que entender que el legislador quiso incluir también la liberación de dividendos pasivos por capital pendiente de desembolsar con cargo a reservas, en contra de lo señalado por el TEAC en Res. de 23 de abril de 1996. Así, cuando la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, en su art. 91, Dos, señala que se aplicará el tipo superreducido a los libros, es evidente que el legislador no debió haber querido dejar fuera de este gravamen, las "fichas encuadernables", como interpreta el TEAC en Res. de 29 de mayo de 1996. Pero estos no son supuestos de analogía sino, simple y llanamente, de interpretación finalista.

Por lo demás, en lo concerniente al derecho sancionador tributario, donde juega el principio de tipicidad y *lex certa*, la prohibición de la analogía tiene carácter absoluto. Como señala el TS, en sentencia de 9 de diciembre de 1997, "en el ámbito del puro Derecho sancionador, ha de prevalecer una interpretación estricta y no está permitida la extensiva ni la integración analógica".

6. Las Actuaciones Administrativas de Valoración.

Parece una obviedad afirmar que, cuando la riqueza gravada no viene expresada directamente en dinero, la ley tributaria no sólo ha de regular el hecho imponible, sino que también ha de establecer los criterios para su medición. La norma abstracta, por tanto, debe describir la base imponible, entendida como *parámetro* que permita en cada caso concreto la cuantificación de la obligación tributaria. Cuando el hecho imponible no venga directamente expresado en dinero, la base consistirá en algún atributo de ese presupuesto fáctico, normalmente su valor.

Cuando la determinación de la base imponible requiere un ejercicio de valoración, la regulación expresa de dicho valor puede generar dos tipos de situaciones contrarias a la seguridad jurídica. En primer lugar, porque la ley tributaria, por su carácter abstracto, se referirá normalmente a conceptos jurídicos indeterminados, tales como el *valor real* o *valor de mercado* que precisan de una concreta determinación en cada supuesto singular y que conllevan un componente de apreciación técnica que corresponderá efectuar a la Administración. En segundo lugar, el criterio de valoración, en tanto instrumento de medición de la intensidad con que se realiza el hecho imponible y la manifestación de capacidad económica que éste incluye, va a depender de la naturaleza, función o fin de cada impuesto. No siendo el valor un concepto absoluto o unívoco, puesto que hay tantos valores como puntos de referencia para apreciar la capacidad económica, ello provocará una dispersión de fórmulas de valoración en las distintas leyes de los tributos. Puede surgir así la inseguridad de que “un mismo bien tenga diversos valores según la exacción fiscal que vaya a producirse por su causa”.

En primer lugar, debemos referirnos a los posibles ataques al derecho del ciudadano a la certeza de las valoraciones que se pueden poner de relieve en el desarrollo de la concreta actividad administrativa de valoración. Esa incertidumbre de la seguridad puede expresarse en su manifestación patológica de arbitrariedad. La presencia de conceptos jurídicos indeterminados conlleva una innegable carga de incertidumbre que la LGT de 2003 intenta disipar con la aplicación en estos casos de las actas con acuerdo previstas en el art. 155. Incertidumbre tanto en lo relativo a la aceptación de los valores propuestos por los contribuyentes como a la posibilidad o no de practicar comprobaciones, en los términos de los artículos 18 de la Ley del ISD y 46 de la LITP. Y ello porque el poder de fijación por parte de la Administración del *valor real* supone un margen de apreciación que, como dice GARCIA DE ENTERRIA, da entrada a una actividad interpretativa de la ley cuyo resultado final no puede, lógicamente, conocer el contribuyente. Si bien parece que resulta consustancial con estos conceptos jurídicos indeterminados la imposibilidad de un conocimiento previo que disipe la incertidumbre, lo que sí es necesario desde la perspectiva

de la seguridad jurídica es que el ordenamiento confine la falta de certeza en límites tolerables con este principio constitucional.

La seguridad jurídica, en relación con la actividad de la Administración consistente en practicar valoraciones o comprobar las efectuadas por el contribuyente, impone, a nuestro modo de ver, las siguientes exigencias.

En lo referente a los valores que el sujeto pasivo debe declarar, es necesario regular criterios de valoración de aceptación obligatoria por la Administración, pues esta es una magnífica vía para disminuir la incertidumbre inherente a las facultades administrativas de comprobación. Así viene ocurriendo con la elaboración de tablas de valoración por la propia Administración, permitiendo incluso en algunos casos que el contribuyente que se acoja a ellas pueda verse liberado de una eventual comprobación. Es el caso de los precios medios de vehículos, contenidos en las Ordenes Ministeriales que los fijan. Para el supuesto frecuentemente más problemático de la valoración previa de inmuebles hay que destacar, dándole una valoración inicialmente positiva, los *Sistemas de Ayuda al Contribuyente* aprobados por las Comunidades Autónomas, que incluyen valores orientativos de referencia, aunque con la posibilidad, en este caso sí, de que la Administración compruebe. Por eso ha de considerarse también positiva la previsión en el art. 25 de la LGT de 2003, de que el contribuyente pueda solicitar a la Administración tributaria la valoración previa de inmuebles. Se trata de un precepto que introduce mayor seguridad en las relaciones jurídicas entre Administración y administrado, “y si algo debemos lamentar de su redacción es que limita el alcance de sus efectos al valor de los bienes inmuebles, y no de cualesquiera otros activos o elementos susceptibles de ser objeto de transmisión o adquisición”. A ello habría que unir la indeterminación respecto a los tributos a los que se aplica –¿cualquier tributo afectado por una adquisición o transmisión, como parece admitir la Instrucción 9/1998, del Director de la AEAT, o sólo los que graven adquisiciones o transmisiones?–. Pero quizás lo menos convincente de este precepto sea que la información solicitada no impida “la posterior comprobación administrativa”. Con la posibilidad de que la Administración pueda comprobar el valor que ella misma previamente ha establecido se limitan los efectos de la declaración de ese valor por el contribuyente a la exclusión de eventuales sanciones. Ello convierte estas *valoraciones* en una mera *opinión aproximada* del valor.

Valoración también positiva *a priori* la que merecen los acuerdos previos de valoración previstos en el art. 91 de la LGT de 2003, aunque sólo resulten aplicables “cuando las leyes o reglamentos propios de cada tributo los prevean”. Se dispone la posibilidad de que los sujetos, presentando una propuesta de valoración, soliciten a la Administración, antes de la realización del hecho imponible, la fijación con carácter previo y supuestamente vinculante de la valoración a efectos

fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible. El acuerdo que en su caso se dicte tendrá una duración máxima de tres años "salvo que la normativa que lo establezca prevea otro distinto" –art. 91, 5 de la LGT de 2003– y la falta de contestación de la Administración implicará la aceptación de los valores propuestos por el contribuyente –art. 91, 4 *in fine*–. Nos encontramos, en suma, ante la admisión de una fórmula transaccional que en el Derecho alemán viene siendo defendida como una técnica óptima para eliminar las incertidumbres –*bestehende Ungewissheit*– y cuyo referente normativo se encuentra en el párrafo 55 de la Ley alemana de procedimiento administrativo –*Verwaltungsverfahrensgesetz*–.

Esta bondad *a priori* de la institución puede verse defraudada, sin embargo, si atendemos a una regulación no tan plausible y plagada de indefiniciones, que conlleva que el régimen jurídico de estos acuerdos previos esté dotado de una gran indeterminación. Así, la previsión de la LGT de 2003 Ley 1/1998 puede convertirse en papel mojado si las normas de los distintos tributos no establecen el procedimiento y plazos para hacer efectiva esta institución. Y pocas son las previsiones que en estos momentos existen en las normas reguladoras de los diferentes impuestos, salvo que se considere como tal la del art. 16, 6 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del IS, referida a las propuestas de valoración de operaciones vinculadas, o, con un criterio amplio, las propuestas de planes de amortización aceptados por la Administración –art. 14, 1, d) de la LIS y 5º del Reglamento, RD 537/1997, de 14 de abril–.

Además, el principio constitucional de seguridad jurídica impone ciertos límites a la actividad comprobadora de la Administración. Así, hay que reconocer legalmente que la Administración, a la hora de proceder a la valoración de un bien a efectos de un tributo, debe encontrarse constreñida a respetar las anteriores valoraciones de ese mismo bien efectuadas respecto a otros tributos. Esto es; la seguridad jurídica impone dar rango legal al principio de unicidad, que no se contradice con el hecho de que existan distintas valoraciones para un mismo bien a efectos de los diferentes tributos. Esta pluralidad de valoraciones no puede, sin embargo, legitimar que si el parámetro de valoración es igual en dos tributos distintos, la Administración pueda efectuar una valoración distinta de ese bien. O lo que es lo mismo, que exista una *estaqueidad* a nivel de normativa de valoraciones, entendiéndose por tal que dos impuestos asignen a un mismo bien un valor distinto, no puede suponer trasladar esa *estaqueidad* a los procedimientos en el sentido de que la Administración pueda desconocer completamente una valoración efectuada con anterioridad respecto al mismo bien.

La unicidad de valoraciones fue defendida por el TS en la conocida sentencia de 10 de marzo de 1986, en la que se proclamaba que, respecto al Impuesto sobre

Transmisiones Patrimoniales, no cabía comprobación de valores para hallar su valor real cuando el contribuyente hubiera declarado el valor deducido conforme a las reglas de valoración del entonces vigente Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, matizando más adelante el propio TS, en sentencia de 21 de junio de 1988, que cuando el contribuyente se apartase de los valores fijados para el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, quedaba abierta la posibilidad de comprobar. Ante el duro golpe que supuso para la Administración la sentencia de 1986, el legislador, siguiendo un procedimiento, en palabras de CHECA GONZALEZ, "muy poco técnico y generador de inseguridad jurídica", volvió a introducir la libertad de comprobación y a consagrar el principio de estaqueidad, a través de la Disposición Final Segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del ISD, que modificó los arts. 10 y 49 del TR del ITP y AJD, y, respecto a este último impuesto, por medio del art. 46,1 del vigente Texto Refundido de 24 de septiembre de 1993. Aunque la defensa de la unicidad de valoraciones se hizo en las sentencias citadas sobre la base de entender trasladables las definiciones legales de *valor* procedentes de la Ley de un tributo –normalmente el IP– a otro, la reacción legislativa ha sido desproporcionada y contraria a la exigencia constitucional de seguridad jurídica, que debe significar que, fijado administrativamente el valor de un bien –generalmente, el valor *real*– la Administración debe quedar vinculada por el mismo para todos los tributos cuya base imponible se identifique con dicho valor. Valga como muestra la sentencia del TS de 25 de junio de 1998, para la cual, en el supuesto de autoliquidación de IVA por la compra de una vivienda se señala que si se hubiese comprobado la base del IVA, el precio verdadero de compra fijado serviría también para configurar la base a efectos de la liquidación por AJD.

Debe además afirmarse que es una exigencia constitucional, derivada del principio de seguridad jurídica, el que las valoraciones fiscales practicadas por una Administración a efectos de un determinado impuesto vinculen a otros órganos de la misma Administración, e, incluso, a otras Administraciones. Así, la Administración del Estado, por ejemplo, debe tener en cuenta en relación al IRPF, el valor de enajenación aplicado por la Administración autonómica. Y ello porque es el principio de seguridad jurídica y no la personalidad única de la Administración –que, por otro lado, el art. 3, 4 de la Ley 30/1992 reconoce a cada una de las Administraciones públicas territoriales– el fundamento de la unicidad de valoraciones. Y la seguridad jurídica ha de imponerse al conjunto de las Administraciones, pues la Constitución vincula a todos los poderes públicos (art. 9, 1), sin que el ejercicio de la autonomía por parte de una entidad territorial pueda prevalecer sobre el principio de seguridad jurídica, ya que el Tribunal Constitucional sólo lo ha dotado de predominio respecto a la igualdad, entendida como uniformidad –s. 150/1989, de 4 de octubre– pero no frente a otros principios del art. 9, 3.

Así, alguna jurisprudencia – es el caso de la s. del TS de 27 de noviembre de 1996 – , aunque *de iure condendo*, viene admitiendo como “deseable y clarificadora” la unicidad de valor de los bienes para todos los tributos. Lo que no le impide afirmar que, *de lege data*, un bien puede tener asignado distintos valores en función del impuesto que lo grave y que esto no es contrario al principio de igualdad y a la seguridad jurídica, confundiendo una vez más diversidad de valores normativos con ausencia de vinculación por parte de la Administración tributaria cuando la misma, para un concreto tributo, procede a definir un concepto indeterminado como *valor real*, *valor de mercado* o *precio que se fijaría entre partes independientes*.

Pero la seguridad jurídica impone más cosas. Impone, entre otras cosas, que si los tribunales aceptan la reclamación de un contribuyente sobre una valoración efectuada por la Administración y ésta procede a comprobar de nuevo, no dispone de una facultad para hacerlo reiteradamente, “hasta que una vez acierte”. Aunque el TS reconoce que la Administración está facultada y obligada a dictar un nuevo acto, “en defensa del interés público”, este derecho no tiene carácter ilimitado, de modo que la reiteración de una anulación con deficiencias similares a la anulada, comportaría la pérdida de su derecho (sentencia de 7 de octubre de 2000).

7. La Ausencia de Definitiva Preclusividad. Las Liquidaciones Provisionales y las Actas Previas

La abstracción y falta de plenitud de la ley, provocada entre otras cosas por la frecuente utilización de conceptos genéricos e indeterminados, unida a las necesidades de interpretación de los términos incluidos en las normas tributarias y a la falta de claridad de las mismas, genera una incertidumbre que, en principio, sólo se disipará a través de la determinación de la cuantía del tributo en el correspondiente acto de liquidación y tras el oportuno procedimiento de gestión o inspección.

Esta es una de las finalidades de la liquidación que, al determinar definitivamente la deuda tributaria, genera certidumbre en cuanto al concreto contenido del tributo. Sobre estas ideas construyó TIPKE su teoría de la seguridad jurídica como límite y fundamento del procedimiento de determinación de la deuda tributaria, basándolo en la idea de que la seguridad jurídica exige determinación rápida y definitiva de la deuda tributaria.

La liquidación tributaria es, por tanto, un instrumento de generación de certidumbre, en tanto supone, “la declaración de voluntad de la Administración sobre el *an* y el quantum de la obligación tributaria material”, haciéndola inmodificable en el transcurso del procedimiento de gestión. Si la liquidación tributaria, a la que se llega tras los correspondientes procedimientos, es un factor de creación de certeza resulta también obvio que en tanto tal decisión no se adopte, el contribuyente se encuentra ante una cierta

situación claudicante o de pendencia, generadora de inseguridad. Inseguridad que se limitaría si, por un lado, fuese obligatorio que la Administración dictase la liquidación definitiva y, por otro, que la misma se adoptase en un plazo razonable de tiempo.

En esta línea, debemos afirmar que la liquidación provisional constituye una singularidad del ordenamiento tributario. Se trata de un acto administrativo cuyo objeto es, como toda liquidación, la manifestación pública sobre el *an* y el quantum de la obligación tributaria, pero sin embargo esa manifestación se hace de manera provisional. Ello significa que la liquidación provisional carece para la Administración de una auténtica vinculación material. La Administración no estaría vinculada por esta liquidación, con lo de negativo que ello tiene para la certeza del contenido de la obligación tributaria. La liquidación provisional, sin embargo, será para el particular un acto plenamente eficaz, que le obligará a satisfacer la deuda tributaria, sirviendo así al interés de la Administración de disponer con la mayor brevedad de un acto administrativo susceptible, en su caso, de ser ejecutado. Si la liquidación definitiva simboliza la seguridad, la liquidación provisional es expresiva de lo contrario. La figura de la liquidación provisional, con una apariencia tan frontalmente opuesta a la más elemental regla de seguridad sólo es admisible por los especiales motivos de interés público a que sirve, que es establecer una primera cuantificación del tributo que permita disponer de una deuda líquida y ejecutable, pero precisamente por eso, deja de poder ampararse en el interés público a la recaudación del tributo cuando se generaliza.

Es de justicia reconocer que la nueva LGT supone un importante avance a la hora de mitigar la inseguridad derivada del recurso a las liquidaciones provisionales. Estas no podrán ser revisadas, salvo cuando se den las circunstancias previstas en el art. 101, 4: supuestos en que fue imposible la comprobación completa de algún elemento de la obligación tributaria en el momento en que se llevó a cabo la inspección, limitándose la revisión a tales hechos. Además, la LGT de 2003, al prever las liquidaciones provisionales dictadas a partir de un procedimiento de comprobación limitada, ha introducido una importante novedad en su art. 140, a través de lo que podríamos denominar “efecto preclusivo de las actuaciones de comprobación limitada”. Según este precepto, una vez que se ha dictado resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, “salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas...”. Por tanto, sólo cabe regularizar hechos nuevos descubiertos mediante pruebas obtenidas a través de actuaciones de comprobación diferentes de las llevadas a cabo para la práctica de la liquidación. Como ha señalado RODRIGUEZ MARQUEZ, la LGT de 2003 configura

un *tertium genus* de liquidaciones provisionales, las derivadas de actuaciones de comprobación limitada, a medio camino entre las definitivas, que sólo pueden rectificarse en perjuicio del obligado, si concurre algún motivo de revisión de oficio –exclusivamente por nulidad de pleno derecho– y las provisionales, modificables sin sujeción a tales limitaciones.

8. Las Actas Previas.

En el mismo sentido, cuando las liquidaciones provisionales derivan de actuaciones inspectoras, y las propuestas de este tipo de liquidación se formalizan en las llamadas “actas previas”, nos encontramos ante un instrumento que puede servir para diferir el efecto preclusivo inherente a la liquidación definitiva. Por eso es necesario interpretar la institución del acta previa del modo más acorde posible con el principio constitucional de la seguridad jurídica. Así pues, resulta imprescindible, a nuestro juicio, partir de la regla general de limitación de los supuestos de actas previas. El acta previa debe aplicarse exclusivamente a supuestos tasados, mencionados expresamente en la norma, y a los que hacía referencia el art. 50 del todavía vigente Reglamento General de Inspección de los Tributos.

En relación con ello, la jurisprudencia viene entendiendo que sólo es posible acudir al acta previa en supuestos excepcionales, pues la excepcionalidad sería una nota distintiva del acta previa y una exigencia del principio de seguridad jurídica. Algo completamente asumido por la doctrina administrativa, y así, la Res. de 27 de abril de 1994, del TEAC señala que “...de conformidad con el principio de seguridad jurídica... como regla general, las actas de la Inspección de los Tributos deben contener una propuesta de regularización total de la situación tributaria del contribuyente” y la de 7 de junio de 1996, para la cual “en general, las actas de Inspección deben ser definitivas, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica”. O la propia jurisprudencia, la cual dispone, por ejemplo, en la s. del TSJ de Murcia de 17 de abril de 1998, que, siguiendo el hilo conductor que impone la seguridad jurídica, no cabe incoar acta previa sin constatar ni acreditar la existencia de causas que impidan a la Inspección ultimar la comprobación (FJ Tercero). Por su parte, la sentencia de 25 de junio de 1996, de la AN, señala que “las actuaciones inspectoras tendrán, en principio, carácter general”, permitiéndose el carácter parcial únicamente en los supuestos numerados, y ello porque “la necesidad normal de llegar a una determinación cierta y total de la base tributaria, como principio general, viene avalado por el principio de seguridad jurídica que proclama el artículo 9, 3 de la Constitución, y por la aplicación concreta, en el orden tributario, del de seguridad económica del contribuyente”. Por tanto, sólo cuando se demuestre que la comprobación no ha podido ser de tal intensidad que permita una verificación total de la base imponible, podrá otorgarse el carácter previo al acta, debiendo en este caso, como vimos, motivarse adecuadamente esa ausencia de comprobación plena. Pero si la Inspección

examinó la contabilidad sin limitaciones y comprobó su concordancia con los soportes documentales, la seguridad jurídica exige un acta definitiva, como dijo el TS en sentencia de 19 de octubre de 1994.

9. La Pronta Determinación de la Situación Tributaria del Contribuyente y la Interrupción de la Prescripción.

Como ha señalado la s. de la AN de 25 de febrero de 1997, la garantía básica de la seguridad jurídica que la Constitución y las Leyes reconocen en favor de los ciudadanos ha de traducirse, en los procedimientos tributarios destinados a la adopción del acto de liquidación, en el derecho a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas. Al logro de esta finalidad en el ámbito tributario sirven tanto el acto de liquidación, como el instituto de la prescripción de la facultad administrativa de liquidar, pues a través de una y otra figura se pone fin a un estado de pendencia, resolviendo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en un caso, o consolidando definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida del derecho a liquidar, en el otro.

“(...) la garantía básica de la seguridad jurídica que la Constitución y las Leyes reconocen en favor de los ciudadanos ha de traducirse, en los procedimientos tributarios destinados a la adopción del acto de liquidación, en el derecho a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas.”

Es así que los procedimientos tributarios, y en especial el destinado a adoptar un acto de liquidación y la figura de la prescripción tienen un punto en común, en tanto que ambos sirven para dotar de certeza a la posición jurídica del contribuyente. Lo que supone, a nuestro juicio, que en modo alguno pueden utilizarse estos procedimientos con un efecto que suponga generar una “situación claudicante”; esto es, aumentar la inseguridad. Eso tiene, como primera conclusión, la necesidad de afirmar que sólo cuando la Administración inicia dicho procedimiento y lo hace avanzar de forma efectiva puede entenderse interrumpida la prescripción, puesto que la propia Hacienda Pública, al ejercer sus potestades de autotutela, ha iniciado los trámites para definir la situación tributaria del contribuyente, dejando sin justificación el efecto preclusivo de la prescripción. No debe admitirse que la prescripción se interrumpa cuando la Administración abusa o ejerce sin la diligencia debida su privilegio de autotutela.

Ello justifica una consolidada doctrina jurisprudencial que interpreta la causa de interrupción de la prescripción, recogida en el art. 68, 1 a) de la LGT de 2003, “por cualquier acción de la Administración, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento, liquidación...”, como aquella causa constituida por actuaciones que no sean un mero pretexto administrativo para justificar la inactividad gestora, sin efectivo y real contenido.

Por otro lado, las causas de interrupción deben tener como único efecto lógico dicha interrupción, lo que significa que no pueden utilizarse para demorar indebidamente el procedimiento. En tanto el inicio de actuaciones inspectoras sirve para interrumpir la prescripción, el ordenamiento debe prever medidas para evitar que esas mismas actuaciones se utilicen para dilatar fraudulentamente la consumación de la prescripción. En esa misma línea, la jurisprudencia ha calificado como atentatorio al principio de seguridad jurídica el que la existencia o inexistencia de prescripción pueda depender de la voluntad de la Administración; así, por ejemplo, se defiende que no afecta al plazo de prescripción la suspensión del ingreso de la deuda tributaria como consecuencia de la impugnación de un acto de liquidación, cuando la Administración está en condiciones de revisar dicho acto antes de que la prescripción se consuma (s. del TS de 18 de marzo de 1992).

En suma, el principio constitucional de seguridad jurídica ha de cristalizar en instituciones que eviten la prolongación de situaciones claudicantes generadoras de incertidumbre para el contribuyente. Por tanto, la prescripción es una institución imprescindible para un sistema jurídico que proteja la seguridad jurídica. Se trata de una figura vinculada a la consolidación de las situaciones jurídicas como consecuencia de la inactividad de un derecho o de la extinción de una facultad prevista por el ordenamiento para el ejercicio en un plazo determinado, y que, como consagra la clásica sentencia del TS de 21 de diciembre de 1950, “se apoya en la necesidad de conceder una estabilidad a las situaciones jurídicas existentes dando, de esta manera, claridad al tráfico jurídico”.

Por eso, cualquier regulación normativa tendente a evitar la consumación de la prescripción es claramente contraria al principio de seguridad jurídica. Y de entre ellas, las situaciones que más repugnan al derecho a la seguridad son probablemente las dilaciones indefinidas de los procedimientos destinados a liquidar el tributo, ya que así se evita por un lado el efecto preclusivo que supone el acto de liquidación, y, por otra, la consumación de la prescripción al suponer el inicio de los procedimientos tributarios la interrupción del plazo de prescripción. El régimen de la doble prescripción *acción para liquidar-derecho a cobrar* y los innumerables supuestos de interrupción, que prolongan el plazo de vida del tributo más allá de lo razonable hacen que conveniente articular ciertas medidas para hacer frente a situaciones de inseguridad.

Por tanto, la prescripción no puede ser la única categoría que sirva para disipar la inseguridad fruto del factor tiempo. Deben insistir mecanismos que limiten el efecto interruptivo, que normalmente se anuda al inicio de los procedimientos de liquidación y comprobación. Sobre todo, es necesario garantizar que las actuaciones procedimentales iniciadas tengan un plazo máximo de duración y que el incumplimiento de ese plazo tenga algún efecto, sobre todo el no entenderse interrumpida la prescripción.

Una muestra de ello es la llamada “interrupción injustificada” de las actuaciones de inspección, que recogía el art. 31 *quáter* del Reglamento General de Inspección de los Tributos, en redacción incluida por la D. Final 6 del RD 136/2000, de 4 de febrero y que viene a recogerse en el art. 150,2 del la LGT de 2003. Se trata de un precepto, que, como su precedente, el art. 31, 4 del RGIT, modula los efectos de un procedimiento que se ha paralizado injustificadamente, determinando la no interrupción de la prescripción y disponiendo en la nueva LGT que la interrupción vuelve a producirse con la reanudación con conocimiento formal del obligado tributario. Aunque la polémica sentencia de la AN de 25 de febrero de 1997 señalaba que tal interrupción de las actuaciones de comprobación e investigación no sólo podía comportar la prescripción, en su caso, del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria (al determinar que no se había producido la interrupción de la prescripción), sino también la caducidad.

Esta claro que el transcurso del plazo máximo para terminar un procedimiento, presupuesto de la caducidad, debe conllevar la no interrupción de la prescripción. Así lo recoge el art. 150,2, a) de la LGT de 2003, donde además de especificar que la ausencia de notificación de la terminación del procedimiento inspector en el plazo de doce meses supone que la prescripción no se ha interrumpido, precisa que la misma vuelve a interrumpirse con la primera actuación realizada con posterioridad, que hay que informar al obligado tributario sobre los conceptos y períodos a que alcanza esa nueva actuación y que los ingresos producidos hasta esa actuación posterior se consideran espontáneos (art. 150, 2, b). Pero además, el transcurso del plazo máximo debe suponer la caducidad-perención. Ello conlleva el archivo de las actuaciones y la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sólo si la prescripción del derecho o la acción no se ha consumado. Precisamente es la *caducidad-perención*, entre todas las posibles categorías orientadas a evitar que el efecto de interrupción de la prescripción se mantenga indefinidamente abierto, la figura que debemos tratar con mayor atención.

10. La Técnica de la Perención como Garantía de la Seguridad Jurídica

De lo dicho, parece que la seguridad jurídica excluye procedimientos sin plazo. En la actualidad, y salvo la excepción del procedimiento de apremio, todos los procedimientos tributarios tienen ya plazo máximo

de duración, y esa es la filosofía del art. 104 de la LGT de 2003. Prevista la existencia de plazos máximos, la seguridad jurídica exige regular los efectos de su incumplimiento, que no pueden ser otros que la caducidad como por ejemplo.

No cabe duda de que la exigencia de caducidad es especialmente referible a los procedimientos tributarios. En relación con el procedimiento inspector, tomando como referente el art. 44, 2 de la Ley 30/1992, de Procedimiento Administrativo Común, reformada por Ley 4/1999, parece claro que reúne los requisitos que podríamos llamar formales para ser susceptibles de caducar.

Así, el procedimiento inspector tiene, desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998 y de su art. 29, un plazo máximo de duración, como ya hemos dicho. Así lo ha reconocido la AN en su sentencia de 5 de marzo de 1998, y ha ratificado la LGT de 2003, en su artículo 150, 1, al disponer que “las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de doce meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo”. A pesar de que el precepto ha recibido fuertes críticas, especialmente desde la perspectiva de la eficacia, a nuestro modo de ver se trata de una disposición que va a reforzar la seguridad jurídica, aunque la misma revele algunas imperfecciones. En concreto, los supuestos en que este plazo de doce meses puede ampliarse por otro período que no podrá exceder de doce meses no aparecen claramente señaladas; la LGT de 2003 a la que se atribuye un talante *reglamentista* dispone que el plazo de doce meses que se podrá ampliar cuando las actuaciones “revistan especial complejidad” y dice que “se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional, “y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente”. O lo que es lo mismo, la ley reglamentista renuncia a incluir la completa descripción de los supuestos que determinan la posibilidad de ampliar las actuaciones inspectoras. Ello va a suponer dejar en manos de la Inspección la ampliación voluntaria del plazo con sólo invocar un concepto tan abierto.

Además de disponer de un plazo, los procedimientos de comprobación y liquidación desarrollados por la Inspección reúnen los demás requisitos a que se refiere el art. 43, 4 de la Ley 30/1992 (44,2, tras la reforma por Ley 4/1999) para caducar. Se inician de oficio, y además se trata de procedimientos que son susceptibles de “producir efectos desfavorables o de gravamen para los ciudadanos”. Por eso, por ejemplo, no se podría aplicar la caducidad del art. 43, 4 a otros procedimientos tributarios, como los de devolución de ingresos indebidos. Y además, se puede aceptar que los procedimientos tributarios, como expresión de lo que hemos llamado un *ordenamiento de injerencia*, suponen el ejercicio de potestades de intervención.

No obstante, es manifiesta la voluntad de la Disposición Adicional Quinta, tras su reforma por Ley 4/1999, de que en materia de plazos máximos para dictar resoluciones, efectos de su incumplimiento y efectos de la falta de resolución se aplicarán a los procedimientos tributarios lo previsto en las leyes tributarias. Lo que supone que no habrá caducidad en los procedimientos tributarios en cuanto no se recoja en la ley tributaria.

A lo que hay que unir la constancia de que la jurisprudencia no ha sido muy partidaria de dotar a la categoría de la caducidad de toda su eficacia, restringiendo su aplicación al ámbito tributario sobre la base de una interpretación formalista de la Disposición Adicional Quinta de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. Aunque la sentencia del TSJ de Valencia de 29 de enero de 1997 entendió aplicable el plazo de duración máxima previsto en el art. 42, 2 de la Ley 30/1992 a los procedimientos tributarios, para los cuales el RD 803/1993 había renunciado a fijar un plazo máximo de duración, el TS en la sentencia de 4 de diciembre de 1998, admite que el citado RD 803/1993 impida la aplicación supletoria de la Ley 30/1992 a través del mecanismo de eludir el señalamiento de un plazo de duración para los procedimientos tributarios y, por tanto, impida la aplicación de la caducidad. La postura mantenida por el TS en esta resolución no tenía, a nuestro juicio, justificación. Y menos aún como aval de la ausencia de plazos en el procedimiento inspector en particular y en los procedimientos tributarios en general. Afortunadamente, el voto particular formulado por el Magistrado Sr. Sala Sánchez, recordaba que ya no era sólo la Ley de Procedimiento Administrativo la que admitía la caducidad, sino también la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Desde el 19 de marzo de 1998, fecha de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, los procedimientos tributarios estaban sujetos a plazos, por lo que no debía haber ninguna duda de que la caducidad resultaba admisible en relación con los procedimientos en materia tributaria. Así parecía dar a entenderlo la sentencia del TS de 25 de enero de 2005, en interés de ley, que viene a considerar gravemente dañosa para el interés general la resolución del TSJ de Valencia de 4 de noviembre de 2002, que consideraba –como la posterior sentencia de 16 de febrero de 2004– que el plazo de un mes previsto en el artículo 60,4 del Reglamento General de Inspección para que el inspector –jefe dicte acto de liquidación, era un plazo de caducidad. Esta sentencia afirma que hasta la Ley 1/1998 no hay plazo máximo de duración en el procedimiento inspector –y ratifica la validez del RD 803/1993–, lo que *a sensu contrario* supone admitir que a partir de la entrada en vigor de la Ley de Derechos y Garantías ese plazo sí existe y que a él se liga el efecto de la caducidad–perención.

Y esta tendencia jurisprudencial que, en suma, liga el reconocimiento de la caducidad de los procedimientos tributarios en nuestro ordenamiento a la fijación

de una plazo máximo de duración de los mismos por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se confirma por la sentencia del TS de 24 de septiembre de 2003, en cuyo Fundamento Cuarto B señala: "...aunque el actual artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en relación con lo dispuesto en el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, de desarrollo de la misma, pueda hacer pensar en la potencial caducidad del expediente por el transcurso del plazo previsto para las actuaciones inspectoras, ello es debido a que en tales normas se fija (al contrario de lo que acontecía con anterioridad a las mismas) un plazo máximo de duración de tales actuaciones (cambio normativo que, de todos modos, no resulta aplicable, por razón de su posterior vigencia, al supuesto aquí y ahora objeto de controversia)".

Sin embargo, así, hasta el 1 de julio de 2004, durante la vigencia de la LGT de 1963, se esgrimió la letra del art. 105, 2 de la LGT, que expresamente decía que "la inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa". Se trata de un precepto de rango legal, cuya subsistencia era muy dudosa desde la entrada en vigor del art. 43,

4 de la Ley 30/1992 y de la redacción del art. 44, 2 por la Ley 4/1999, que instauraron con carácter general la caducidad de los procedimientos, incluso la de aquellos iniciados de oficio. Sin embargo, este precepto reprobaba la aplicación en materia tributaria de la "caducidad de la acción administrativa". Precisamente por ello no podía erigirse, antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003, como límite infranqueable a la aplicación de la caducidad" porque la caducidad a la que nos referimos no es de la "acción administrativa" sino la "caducidad-perención" o caducidad del procedimiento.

Lamentablemente, la nueva LGT de 2003 rechaza expresamente la concurrencia de la caducidad respecto al procedimiento inspector al no prever un precepto en el que se recoja la caducidad como forma de terminación del procedimiento inspector, como si ocurre, por ejemplo, respecto al procedimiento de devolución (art. 127) o de comprobación limitada (art. 139,1, b). Si bien con relación al común de los procedimientos, el art. 104, 4 de la LGT de 2003 prevé la caducidad, respecto a la Inspección, la nueva Ley codificadora dispone que las actuaciones deberán continuar hasta su terminación. 